

## PERLAKUAN AKUNTANSI ATAS BIAYA PENGEMBANGAN SOFTWARE

Mursalin \*)

### ABSTRAK

*Terdapat perbedaan paham bagi pengakuan biaya pengembangan software atau Software Development Costs (SDC). Pihak pertama menyatakan bahwa biaya pengembangan software dikapitalisasi dan pihak lain menyatakan bahwa biaya pengembangan software diperlakukan sebagai biaya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa biaya pengembangan software yang dikapitalisasi akan menambah nilai perusahaan, mengurangi volatilitas nilai saham serta memperkecil penurunan harga pada saat penawaran perdana surat berharga perusahaan. Biaya pengembangan software dapat diakui sebagai pengeluaran aset apabila memenuhi kriteria seperti yang terdapat dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK), namun biaya pengembangan diakui sebagai beban dalam periode terjadinya dan tidak diakui sebagai aset dalam periode berikutnya apabila memenuhi kriteria pengakuan aset karena terdapat ketidakpastian (insufficient certainty) bahwa manfaat keekonomian masa depan akan diperoleh perusahaan sebagai hasil dari biaya pengembangan.*

Kata kunci : Perlakuan akuntansi, biaya pengembangan software

### 1. Pendahuluan

Penemuan investasi dalam aset tak berwujud yang dinilai oleh investor sering digunakan sebagai argumen untuk mendukung untuk kapitalisasi pengeluaran ini. Bagaimanapun juga, bahwa berdasarkan sesuatu yang dikerjakan oleh perusahaan, investasi dalam aset tak berwujud harus mempunyai suatu nilai tunai bersih. Para akuntan mengajukan pertanyaan ini, walaupun prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP) mengamanatkan pengeluaran Riset dan Pengembangan.

Alasan untuk mencatat pengeluaran ini oleh GAAP tidak ada sebab tingkatan Riset dan Pengembangan mengharapkan manfaat bersih, tetapi lebih karena ketidakpastian yang melingkupinya, pengeluaran tak berwujud ini adalah sejalan dengan definisi akuntansi dari suatu aset. Yaitu, karena suatu investasi akan dikualifikasikan sebagai suatu aset semestinya tidak hanya dihubungkan dengan keuntungan

ekonomis yang diharapkan tetapi manfaat ini harus pula menjadi sesuatu yang memungkinkan.

Debat yang telah berlangsung lama mengenai pengkapitalisasian atau pengakuan biaya atas pengeluaran pada aset tidak berwujud selanjutnya tidak dapat diselesaikan melalui kapitalisasi penemuan nilai pasar positif pada investasi aset tidak berwujud tersebut. Bagaimanapun juga bukti empiris yang mendukung kapitalisasi dapat disajikan dalam dua bukti lain. Yang pertama adalah bukti yang menunjukkan bahwa ketidakpastian keuntungan pada masa yang akan datang atas aset tidak berwujud tidak cukup tinggi dibandingkan dengan aset berwujud yang dikapitalisasi. Yang mengejutkan bukti pada tingkatan risiko aset tidak berwujud dibandingkan dengan aset berwujud adalah tidak cukup.

Dukungan lain untuk kapitalisasi ini dapat berbentuk bukti yang menunjukkan kapitalisasi itu sendiri, yang menjadi suatu informasi kepada

---

\*) Dosen Tetap FE Univ.PGRI Plg

investor. Yang menarik, pertimbangan managerial berkenaan dengan perlakuan akuntansi biaya pengembangan *software* (selanjutnya disebut dengan *Software Development Cost-SDC*) baru-baru ini datang dari industri perangkat lunak.

Permasalahan pengkapitalisasi SDC dibandingkan dengan pengakuan sebagai biaya bisa dilihat dari konteks penawaran perdana surat berharga perusahaan. Dengan mengkapitalisasi SDC setelah tahap kelayakan teknologi, manajemen menyatakan pada investor keyakinannya dalam hubungannya dengan distribusi keuntungan di masa yang akan datang.

Kapitalisasi mengindikasikan bahwa terdapat kemungkinan perolehan kembali SDC tersebut. Sebaliknya pemilihan pengakuan biaya pada semua SDC tidak memberikan informasi distribusi aliran kas yang kemungkinan terjadi pada masa yang akan datang, mengurangi informasi yang asimetri dan selanjutnya mengurangi perluasan penurunan harga penawaran perdana surat berharga perusahaan yang mengkapitalisasi biaya tersebut (*capitalizers*) dibandingkan dengan yang membebankannya (*expensers*) (Givoly dan Shi, 2007).

Givoly dan Shi (2007), meneliti hubungan antara pengkapitalisasian SDC dengan penawaran saham perdana. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kapitalisasi akan mengurangi informasi yang tidak pasti bagi investor dalam penawaran saham perdana, disamping itu penurunan harga saham perdana terjadi secara signifikan dan lebih kecil

secara material bagi perusahaan yang mengkapitalisasi SDC-nya dibandingkan dengan perusahaan yang tidak mengkapitalisasinya.

Dari uraian di atas, diketahui bahwa masih terdapat perbedaan perlakuan akuntansi terhadap biaya pengembangan SDC, apakah akan diakui sebagai pengeluaran yang dikapitalisasi atau diperlakukan sebagai beban saja. Selain itu juga timbul pertanyaan bagaimana perlakuan SDC di Indonesia.

## 2. Pembahasan

### 2.1 Perlakuan Akuntansi terhadap Biaya Pengembangan Software

Suatu badan riset yang besar muncul pada penilaian investasi aset tidak berwujud. Di antara studi pada penilaian pengeluaran atas aset tak berwujud adalah penelitian biaya Riset dan Pengembangan yang dilakukan oleh Chan, Martin, dan Kessinger (1990), Den Adel (2001), Lev dan Sougiannis (1996), Lev dan Zarowin (1999), Shi (2003) dan Sougiannis (1994); penelitian mengenai investasi dalam nama merk dan logo yang dilakukan oleh Barth, Clement, Foster, dan Kasznik (1998) dan Seethamaraju (2000); penelitian mengenai pengeluaran advertising oleh Bublitz dan Ettredge (1989); penelitian mengenai goodwill oleh Chauvin dan Hirschey (1994); penelitian mengenai patents oleh Hall, Jaffe, dan Trajtenberg (2005) serta penelitian mengenai sumber daya manusia oleh Hanson (1997). Sebagian besar studi ini memberikan bukti yang

konsisten dengan dugaan bahwa investasi dalam perluasan aset tidak berwujud tidak mengurangi nilai perusahaan.

Aboody dan Lev (1998) dalam Givoly (2007), menunjukkan bahwa tingkat pengembalian saham berhubungan dengan perbedaan antara SDC yang dikapitalisasi dengan yang diperlakukan sebagai beban. Nilai yang relevan dari SDC menyarankan bahwa SDC yang dikapitalisasi menggambarkan informasi yang konsisten dengan yang digunakan oleh investor dalam menilai suatu perusahaan. Givoly (2007) menunjukkan bahwa pengenalan SFAS 86 akan mengurangi informasi yang asimetri pada perusahaan software dalam pasar sekunder. Suatu penelitian teoritis saat ini oleh Lambert, Leuz, dan Verrecchia (2006) dalam Givoly (2007), menyatakan bahwa hubungan antara kualitas informasi dan biaya modal adalah suatu yang ambigu dalam pasar sekunder.

Dalam suatu penawaran perdana surat berharga, proses yang dilalui adalah dua tahap. Tahap pertama adalah surat berharga yang ditawarkan pada investor pada beberapa harga yang telah ditentukan. Berdasarkan kuantitas yang dipesan, alokasi surat berharga yang dikeluarkan pada pesanan investor dibuat. Selanjutnya surat berharga mulai diperdagangkan pada

publik dengan harga pembukaan yang ditentukan oleh permintaan dan penawaran.

Suatu fenomena yang muncul dalam pasar keuangan adalah pengurangan nilai pada IPO, sebagai buktinya adalah tingkat pengembalian abnormal yang signifikan pada perdagangan pertama dalam surat berharga yang baru. Seolah-olah fenomena ini tidak konsisten dengan pasar yang efisien dan dengan pemrosesan informasi yang efektif oleh penerbit, penjamin dan investor. Perbedaan teori menjelaskan penurunan nilai saat IPO terjadi.

Rock dalam Givoly (2007) mengembangkan suatu model yang menunjukan bahwa penurunan nilai pada saat IPO merupakan konsekuensi perilaku rasional dari perusahaan yang menerbitkan surat berharga dalam suatu karakteristik lingkungan dengan informasi asimetri antara investor yang berbeda, yaitu bagi investor yang memiliki pengetahuan yang baik dan investor yang memiliki pengetahuan tidak banyak terhadap nilai surat berharga. Sebagai hasil dari informasi yang asimetri ini, investor yang tidak memiliki banyak informasi akan memiliki kemungkinan yang lebih besar untuk mengakhiri pembelian surat berharga yang ditawarkan. Untuk memenuhi investor yang tidak memiliki pengetahuan cukup agar mengikuti proses IPO, perusahaan yang menerbitkan

surat berharga harus mengurangi nilai surat berharga.

Karakteristik nyata dari investasi dalam aset tidak berwujud membuat informasi yang asimetri diantarra investor. Karakteristik ini meliputi ketidakpastian tentang hasil investasi, pengetahuan khusus sering diperlukan untuk menilai keberhasilan potensial dan kesenjangan waktu yang mengindikasikan kemajuan mereka. Catatan bahwa investasi dalam aset tidak berwujud menciptakan informasi yang asimetri digunakan dalam beberapa penelitian yang mengidentifikasi pengaruh hubungan asimetri ini dalam manajemen, investor dan perilaku analis.

Apakah pihak-pihak yang memilik informasi yang baik itu manajemen, pihak-pihak dalam perusahaan lainnya, penjamin atau investor yang berpengalaman, kedalaman informasi yang asimetri antara investor yang memiliki informasi baik dan yang tidak akan dikurangi oleh penjelasan yang dimandatkan atau yang disajikan secara sukarela oleh perusahaan.

Penganut paham *capitalizers* biasanya melaporkan dalam laporan keuangannya hal-hal yang menyinggung aktivitas pengembangan software sebagai berikut : akumulasi kapitalisasi bersih SDC dalam neraca sebagai aktiva jangka panjang, jumlah total dari kapitalisasi SDC tahunan dan

bebannya, serta biaya amortisasi tahunan dari akumulasi kapital SDC. Selanjutnya keputusan manajemen untuk mengkapitalisasi SDC dalam kesempatan pelaporan, manajemen percaya pada distribusi keuntungan yang muncul pada masa yang akan datang dari investasi dalam pengembangan *software*.

Penganut paham *expensers*, menjelaskan hanya biaya SDC tahunan yang semuanya dibebankan pada tahun bersangkutan. Pembebanan disini sedikit dinyatakan karena tidak mengindikasikan suatu batasan pada distribusi keuntungan di masa yang akan datang. Kenyataannya dengan membebankan, manajemen sebagai pihak yang diinformasikan membagi informasi hanya pada umlah total tahunan SDC dengan investor yang tidak memiliki pengetahuan yang baik. Lebih jauh lagi, pembebanan tidak memberikan informasi bahwa kepemilikan manajemen sehubungan dengan waktu dan pola keuntungan dimasa yang akan datang

Semakin tinggi intensitas SDC dan *leverage*, perusahaan cenderung lebih mengkapitalisasi SDC-nya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat laba perusahaan berhubungan positif dengan kapitalisasi SDC sejalan dengan argument kaum *capitalizers* yang rata-rata berkinerja lebih baik dibandingkan dengan kaum *expensers*. Disamping

itu semakin besar intensitas SDC semakin besar proyek *software* yang dikualifikasi untuk dikapitalisasi. Perusahaan yang lebih tua umurnya juga lebih banyak mengkapitalisasi SDC-nya. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kecenderungan perusahaan untuk mengkapitalisasi tidak berhubungan dengan kualitas auditor perusahaan.

Perbedaan harga yang lebih rendah pada saat penawaran perdana pada perusahaan yang mengkapitalisasi SDC dan yang menganggap SDC sebagai beban menunjukkan bahwa harga yang lebih rendah (*underpricing*) lebih kecil pada perusahaan yang mengkapitalisasi SDC dibandingkan dengan yang memperlakukan SDC sebagai beban. Keputusan kapitalisasi tidak hanya model yang menyatakan informasi yang relevan untuk menilai aliran kas dimasa yang akan datang. Sebagai contoh, catatan atas laporan keuangan adalah jalan lain yang dapat digunakan oleh pembuat laporan untuk menyampaikan informasi pada pasar.

Hasil penelitian juga mengatakan bahwa manajemen akan percaya sepenuhnya terhadap harapannya melalui perlakuan akuntansi SDC disamping itu informasi yang disampaikan oleh kapitalisasi SDC adalah informatif. Penemuan ini memiliki implikasi potensial untuk pembuatan aturan akuntansi karena

menyarankan pada kualifikasi bahwa perusahaan yang diberi pilihan untuk mengkapitalisasi SDC sesuai dengan perlakuan bahwa penyampaian informasi yang berguna pada pasar, secara potensial akan mengurangi informasi yang asimetri.

Dari penjelasan di atas diketahui bahwa perlakuan terhadap SDC yang dikapitalisasi akan menambah nilai perusahaan yang *go public*. Hal ini terjadi karena investor dapat melakukan penilaian terhadap perusahaan tidak hanya dari aset berwujud saja tetapi juga aset tidak berwujud yang dimilikinya.

Dengan penilaian tersebut, nilai positif yang dapat diambil adalah bahwa perusahaan yang melaporkan adanya aset tidak berwujud akan dilihat sebagai perusahaan yang memiliki nilai tambah, selain itu investor juga akan melihat perusahaan tersebut sebagai perusahaan yang memiliki sistem akuntansi yang lebih baik dibandingkan dengan yang tidak mengkapitalisasinya.

Disamping itu sumber daya manusia yang terlibat dalam perusahaan akan dinilai lebih dibandingkan dengan perusahaan yang tidak mengkapitalisasi SDC, karena memperlakukan SDC sebagai suatu investasi tersendiri.

## 2.2 Perlakuan SDC di Indonesia

Di Indonesia SDC ini belum diatur secara khusus, untuk itu dapat digunakan

PSAK No. 20 tentang biaya riset dan pengembangan dalam memperlakukan SDC ini. Dalam PSAK No. 20 disebutkan bahwa pengembangan adalah penerapan hasil riset atau pengetahuan lain ke dalam suatu rencana atau desain untuk menghasilkan, bahan, alat, produk, proses, sistem atau jasa, sebelum dimulainya produksi komersial atau pemakaian.

Contoh kegiatan pengembangan adalah: (a) evaluasi alternatif produk atau proses produksi; (b) rancangan, konstruksi, dan pengujian prototipe dan model sebelum diproduksi; (c) rancangan peralatan dan cetakan yang melibatkan teknologi baru; (d) rancangan, konstruksi dan operasi pabrik percontohan (*pilot plant*) yang skala ekonominya tidak layak untuk produksi komersial (SAK-IAI, 2007).

Alokasi biaya riset dan pengembangan pada periode yang berbeda ditentukan dengan melihat hubungan antara biaya dan manfaat keekonomian yang diharapkan perusahaan akan diperoleh dari kegiatan riset dan pengembangan tersebut. Bila besar kemungkinan biaya tersebut akan meningkatkan manfaat keekonomian masa depan dan biaya tersebut dapat diukur secara andal, maka biaya-biaya tersebut memenuhi syarat untuk diakui sebagai aktiva. Sifat riset adalah sedemikian rupa sehingga terdapat ketidakpastian (*insufficient*

*certainty*) bahwa manfaat keekonomian masa depan akan direalisasi sebagai hasil dari pengeluaran riset tertentu.

Oleh karena itu, biaya riset diakui sebagai beban dalam periode terjadinya. Kegiatan pengembangan merupakan tindak lanjut fase riset dalam kegiatan riset dan pengembangan. Dalam beberapa hal, perusahaan dapat menentukan probabilitas penerimaan manfaat keekonomian di masa mendatang. Oleh karena itu biaya pengembangan diakui sebagai aset bila memenuhi kriteria tertentu yang mengindikasikan bahwa besar kemungkinan biaya-biaya tersebut akan meningkatkan manfaat keekonomian masa depan (SAK-IAI, 2007).

Biaya pengembangan diakui sebagai aset bila memenuhi semua kriteria berikut : (a) produk atau proses didefinisikan dengan jelas dan biaya-biaya yang dapat diatribusikan kepada produk atau proses dapat diidentifikasi secara terpisah dan diukur secara andal; (b) kelayakan teknis dari produk atau proses dapat ditunjukkan; (c) perusahaan bermaksud untuk memproduksi dan memasarkan, atau menggunakan produk atau proses tersebut; (d) adanya pasar untuk produk atau proses tersebut, atau jika akan digunakan sendiri, kegunaannya untuk perusahaan dapat ditunjukkan. (e) terdapat sumber daya yang cukup, atau ketersediaannya dapat

ditunjukkan, untuk menyelesaikan proyek dan memasarkan atau menggunakan produk atau proses tersebut.

Biaya pengembangan suatu proyek yang diakui sebagai aktiva tidak boleh melebihi jumlah yang mungkin dipulihkan oleh manfaat keekonomian masa depan yang berhubungan, setelah dikurangi dengan biaya pengembangan lebih lanjut, biaya produksi yang bersangkutan, dan biaya penjualan dan administrasi yang terjadi secara langsung dalam memasarkan produk tersebut (SAK-IAI, 2007).

Biaya pengembangan suatu proyek dapat memenuhi definisi suatu aktiva, namun mungkin tidak memenuhi kriteria pengakuan aset karena terdapat ketidakpastian (*insufficient certainty*) bahwa manfaat keekonomian masa depan akan diperoleh perusahaan sebagai hasil dari biaya pengembangan. Dalam keadaan tersebut, biaya pengembangan diakui sebagai beban dalam periode terjadinya dan tidak diakui sebagai aset dalam periode berikutnya (SAK-IAI, 2007).

Dari penjelasan di atas, diketahui bahwa SDC dapat digolongkan dalam biaya pengembangan. Untuk itu sebelum diatur lebih lanjut dalam aturan tersendiri, biaya pengembangan *software* (SDC) menurut penulis dapat diakui sebagai aset sepanjang memenuhi kriteria yang terdapat dalam SAK.

### 3. Kesimpulan

Terdapat perbedaan paham bagi pengakuan biaya pengembangan *software* atau *Software Development Costs* (SDC). Pihak pertama menyatakan bahwa biaya pengembangan *software* dikapitalisasi dan pihak lain menyatakan bahwa biaya pengembangan *software* diperlakukan sebagai biaya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa biaya pengembangan *software* yang dikapitalisasi akan menambah nilai perusahaan, mengurangi volatilitas nilai saham serta memperkecil penurunan harga pada saat penawaran perdana surat berharga perusahaan.

Biaya pengembangan *software* dapat diakui sebagai pengeluaran aset apabila memenuhi kriteria seperti yang terdapat dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK), namun biaya pengembangan diakui sebagai beban dalam periode terjadinya dan tidak diakui sebagai aset dalam periode berikutnya apabila memenuhi kriteria pengakuan aset karena terdapat ketidakpastian (*insufficient certainty*) bahwa manfaat keekonomian masa depan akan diperoleh perusahaan sebagai hasil dari biaya pengembangan.

### 4. Daftar Pustaka

- Dan Givoly dan Charles Shi, 2007, *Accounting for Software Development Costs and the Cost of Capital: Evidence from IPO Underpricing in the Software Industry*.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2007, Standar Akuntansi Keuangan, PT Selemba Empat.